
I diversi tipi di ravvedimento operoso

di [Tonino Morina](#)

Publicato il 7 Giugno 2010

I vari modi con cui il contribuente può sanare gli errori commessi, prima dell'intervento del Fisco.
A cura di Salvina Morina e Tonino Morina.

N.B. In tema di ravvedimento operoso, abbiamo pubblicato molti articoli, come: [Ravvedimento operoso: normativa e scritture contabili I fondamentali del ravvedimento operoso](#) [Il ravvedimento operoso e la violazione dell'omesso/tardivo versamento del tributo](#)

Tipi di ravvedimento operoso

Sono diversi i tipi di ravvedimento individuati dall'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n.

472. **Con il ravvedimento operoso, i contribuenti possono sanare:**

- il mancato pagamento, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, delle somme risultanti dalla dichiarazione a titolo di acconto o di saldo; attenzione: il ravvedimento è possibile solo per i tributi; non si possono cioè sanare i mancati pagamenti dei contributi Inps, anche se si versano con lo stesso modello F24;
- le violazioni relative al contenuto della dichiarazione non incidenti sulla determinazione e sul pagamento del tributo e che non ostacolano un'attività di accertamento in corso; ad esempio, l'omessa o errata indicazione dei dati rilevanti per l'individuazione del contribuente e del suo rappresentante; redazione della dichiarazione non in conformità al modello approvato dal Ministero delle Finanze;
- gli errori e le omissioni nelle dichiarazioni incidenti sulla determinazione e sul pagamento del tributo; le irregolarità sanabili sono di due tipi:
 - a. errori rilevabili in sede di liquidazione o di controllo formale delle imposte dovute a norma degli articoli 36-*bis* e 36-*ter* del Dpr 600/73; ad esempio, errori materiali e di calcolo nella determinazione degli imponibili e delle imposte; indicazione in misura superiore a quella spettante di detrazioni di imposta, di oneri deducibili o detraibili, di ritenute d'acconto e di crediti

- di imposta; la sanzione del 30 per cento della maggiore imposta dovuta o del minor credito usato si riduce al 3 per cento a condizione che, entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo, venga presentata la dichiarazione integrativa e venga eseguito il pagamento della sanzione ridotta, delle imposte dovute e degli interessi;
- b. errori ed omissioni non rilevabili in sede di liquidazione o di controllo formale delle imposte dovute a norma degli articoli 36-*bis* e 36-*ter* del Dpr 600/73; ad esempio, omessa o errata indicazione di redditi; errata determinazione di redditi, esposizione di indebite detrazioni d'imposta ovvero di indebite deduzioni dall'imponibile; la sanzione del 100% della maggiore imposta dovuta o della differenza del credito spettante si riduce al 10 per cento a condizione che, entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo, venga presentata la dichiarazione integrativa e venga eseguito il pagamento della sanzione ridotta, delle imposte dovute e degli interessi;
- la mancata presentazione della dichiarazione entro il termine prescritto.

Entro 90 giorni la sanzione minima di 258 euro si riduce a un dodicesimo

I contribuenti che presentano l'Unico entro 90 giorni dalla scadenza possono valersi del ravvedimento spontaneo previsto dall'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, come modificato dall'articolo 16 del decreto legge n. 185 del 29 novembre 2008, convertito dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2, pubblicata sul supplemento ordinario n. 14/L alla Gazzetta ufficiale n. 22 del 28 gennaio 2009. La lettera c) del suo comma 1 dispone:

“La sanzione è ridotta, sempreché la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati, abbiano avuto formale conoscenza ... ad un dodicesimo del minimo di quella prevista per l'omissione della presentazione della dichiarazione, se questa viene presentata con ritardo non superiore a novanta giorni”.

Due sanzioni per l'Unico completo in ritardo

Sull'argomento puoi leggere: [Dichiarazione dei redditi tardiva: sanzioni e rimedi](#)

Per i contribuenti che presentano l'Unico in ritardo, ma entro novanta giorni dalla scadenza, sono quindi applicabili tante distinte sanzioni per ogni dichiarazione compresa nella dichiarazione unificata. Le sanzioni possono essere anche due. Si può fare l'esempio di una persona fisica che, non presentando l'Unico 2010 entro il 30 settembre 2010, lo presenta tardivamente in via telematica entro il 29 dicembre 2010. La persona fisica, titolare di partita Iva, entro la predetta data presenta un modello Unico 2010, contenente le due dichiarazioni dei redditi e dell'Iva. Per la tardiva presentazione delle due dichiarazioni, tenuto conto che la sanzione applicabile è di 258 euro per ciascuna dichiarazione, ha diritto alla riduzione a un dodicesimo del minimo di ciascuna sanzione. Deve quindi la sanzione minima di 21 euro, cioè un dodicesimo arrotondato di 258 euro, per ogni dichiarazione presentata tardivamente, in totale 42 euro. Nei confronti dei contribuenti, che non pagano la penalità ridotta ad un dodicesimo del minimo per ciascuna dichiarazione presentata tardivamente, sempre entro i novanta giorni dal termine originario di scadenza, è applicabile il cumulo giuridico, che è invece escluso in caso di ravvedimento spontaneo. Resta però fermo che, anche in caso di applicazione del cumulo giuridico, l'eventuale definizione agevolata può essere fatta pagando comunque un importo non inferiore ad un quarto dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo. Infatti, l'articolo 17, comma 2, del decreto legislativo 472/97 stabilisce che



«È ammessa definizione agevolata con il pagamento di un importo pari ad un quarto della sanzione irrogata e comunque non inferiore ad un quarto dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo, entro il termine previsto per la proposizione del ricorso».

Nel caso del contribuente che presenta tardivamente l'Unico entro novanta giorni dal termine di scadenza, ma non paga le sanzioni ridotte ad un dodicesimo del minimo, la definizione agevolata comporta perciò un pagamento comunque non inferiore a un quarto del minimo. Ad esempio, se l'Unico comprende i redditi e l'Iva, la definizione agevolata può essere fatta, pagando un quarto del minimo per ciascuna dichiarazione presentata tardivamente. Il quarto del minimo corrisponde a 64 euro (un quarto di 258 euro, con troncamento dei decimali) per ciascuna dichiarazione, in totale 128 euro. È evidente che il contribuente che presenta la dichiarazione tardiva entro i novanta giorni dal termine, fa bene se paga entro lo stesso termine le due penalità ridotte ad un dodicesimo del minimo, che corrispondono complessivamente a 42 euro (21 euro, cioè un dodicesimo di 258 euro con troncamento dei decimali,

per due).

Pagamento sanzioni con il modello F24

Il contribuente persona fisica che presenta tardivamente in via telematica l'Unico 2010 persone fisiche, comprendente le due dichiarazioni, dei redditi e dell'Iva, deve versare le relative penalità con il modello F24, sempre entro lo stesso termine del 29 dicembre 2010. Nel caso sopra esemplificato, le sanzioni da pagare e i relativi codici tributo da usare sono i seguenti:

- 21 euro per la dichiarazione dei redditi, a titolo di sanzione altre imposte dirette, codice tributo 8908;
- 21 euro per la dichiarazione Iva, a titolo di sanzione Iva, codice tributo 8904.

Il contribuente, in luogo dei predetti codici tributo, può anche usare il codice 8911 «sanzione per altre violazioni tributarie» e pagare le due penalità cumulativamente, indicando il solo codice 8911. Vale sempre il principio «l'importante è pagare». Il contribuente che si ravvede, per sua e altrui memoria, fa bene a comunicare il ravvedimento eseguito all'agenzia delle Entrate, direzione provinciale o ufficio locale. Nella comunicazione può anche allegare copia del versamento relativo al ravvedimento eseguito. Per sanare la tardiva presentazione dell'Unico, comprendente le dichiarazioni dei redditi e dell'Iva, sono perciò dovuti complessivamente 42euro.

Due vie per sanare i pagamenti: perdono «breve» o «lungo»

Per i ritardati od omessi versamenti, è applicabile il ravvedimento breve o lungo. Ravvedimento spontaneo che, dal 29 novembre 2008, è diventato più "leggero". Infatti, le sanzioni applicabili per i tardivi o omessi versamenti sono state ridotte dall'articolo 16 del decreto legge n. 185 del 29 novembre 2008, convertito dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2. In caso di ravvedimento, la riduzione della sanzione del 30% a un ottavo del minimo (3,75%) passa a un dodicesimo del minimo, cioè al 2,5%, e quella a un quinto del minimo (6%) "passa" a un decimo del minimo, cioè al 3 per cento. Perciò, un dodicesimo di 30 è 2,5, mentre un decimo è uguale a 3.

Mini-sanzioni a partire dal 29 novembre 2008

Considerata la riduzione delle sanzioni, in ipotesi di mancato pagamento di un tributo o di una sua frazione nel termine previsto, il ravvedimento è possibile a condizione che il contribuente paghi, oltre al tributo dovuto e agli interessi del 3% annuo fino al 31 dicembre 2009 e dell'1% annuo dal 1° gennaio 2010:

- la sanzione del 2,5% della somma pagata in ritardo, se effettua la regolarizzazione entro 30 giorni dalla scadenza;
- la sanzione del 3% della somma pagata in ritardo, se effettua la regolarizzazione entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale ha commesso la violazione.

Sanzioni dal 100 al 200% per i falsi crediti senza definizione agevolata

Per il calcolo delle sanzioni sui crediti inesistenti, occorre segnalare le novità recate dal comma 8 dell'articolo 10 della manovra d'estate, decreto legge 1° luglio 2009, n. 78, convertito dalla legge 3 agosto 2009, n. 102. Esso dispone che all'articolo 27, comma 18 del decreto legge 29 novembre 2008, n. 185 convertito dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2, dopo il secondo periodo è aggiunto il seguente: <<Per le sanzioni previste nel presente comma, in nessun caso si applica la definizione agevolata prevista dagli articoli 16, comma 3, e 17, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472>>. Il richiamato comma 18 dell'articolo 27, del decreto legge 29 novembre 2008, n. 185, stabilisce che l'utilizzo in compensazione di crediti inesistenti per il pagamento delle somme dovute è punito con la sanzione dal cento al duecento per cento della misura dei crediti stessi. L'articolo 16, comma 3, del decreto legislativo 472/1997, dispone che entro il termine previsto per la proposizione del ricorso, è possibile definire la controversia con il pagamento di un importo pari ad un quarto della sanzione indicata e comunque non inferiore ad un quarto dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo. Il comma 2 dell'articolo 17, del decreto legislativo 472/1997, stabilisce che è ammessa definizione agevolata con il pagamento di un importo pari a un quarto della sanzione irrogata e comunque non inferiore ad un quarto dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo, entro il termine previsto per la proposizione del ricorso. In definitiva, il contribuente che userà in compensazione crediti inesistenti, è punibile con la sanzione dal 100 al 200% della misura dei crediti stessi, sanzione che è in ogni caso esclusa dalla definizione agevolata, con la riduzione a un quarto, come prevista dai predetti articoli 16, comma 3, e 17, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.

Maxi-sanzione sui falsi crediti dal 29 novembre 2008

Si deve infine rilevare che la sanzione prevista dall'articolo 27, comma 18, del decreto legge n. 185 del 2008, in vigore dal 29 novembre 2008, sanzione dal 100 al 200 per cento della misura dei crediti inesistenti, si applica alle violazioni commesse a decorrere dalla predetta data (circolare 8/E del 13 marzo 2009, paragrafo 7, indebite compensazioni). Pertanto, in caso di ravvedimento eseguito dal 29 novembre 2008 per le violazioni commesse a partire da tale data, bisogna distinguere se la violazione

integra quella di utilizzo in compensazione di un credito inesistente, o di un credito non spettante per l'utilizzo in compensazione, come, ad esempio, nel caso di un importo che eccede il limite annuo di 516.456,90 euro. Nel caso di utilizzo di credito inesistente, le riduzioni da ravvedimento breve o lungo, cioè a un dodicesimo del minimo, per il ravvedimento breve, entro 30 giorni, o a un decimo del minimo, per il ravvedimento lungo, entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è commessa la violazione, vanno rapportate alla violazione minima del 100% (8,33% per il ravvedimento breve; 10% per il ravvedimento lungo). Qualora, invece, la violazione commessa sia quella dell'uso di un credito non spettante, le sanzioni ridotte devono essere rapportate a quella del 30% (2,5% per il ravvedimento breve; 3% per il ravvedimento lungo).

Atti di recupero dei falsi crediti entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo

L'atto di recupero dei crediti inesistenti dovrà essere notificato, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello di utilizzo del credito inesistente. E' inoltre stabilito che è punito con la sanzione del 200% della misura dei crediti compensati chi utilizza crediti inesistenti per pagare somme dovute per un ammontare superiore a 50mila euro per ciascun anno solare (nuovo periodo inserito dall'articolo 7 "controlli fiscali" del decreto legge 10 febbraio 2009, n. 5, convertito nella legge 9 aprile 2009, n. 33, pubblicata nella *Gazzetta Ufficiale* n. 85 dell'11 aprile 2009, supplemento ordinario n. 49/L, dopo il primo periodo del comma 18 dell'articolo 27, decreto legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2).

Le irregolarità al bivio tra violazioni sostanziali o formali

Per pagare le penalità applicabili in caso di ravvedimento, i contribuenti devono operare una importante distinzione tra violazioni di natura formale e violazioni di natura sostanziale. La distinzione tra violazioni sostanziali e formali è importante per la ragione che sono sanzionabili solo le violazioni di natura sostanziale. Nessuna sanzione è invece applicabile per le violazioni di natura formale o per le violazioni potenzialmente sostanziali che di fatto sono formali. Si considerano «violazioni formali» le omissioni e gli errori che non incidono sulla determinazione e sul pagamento del tributo. Si considerano «violazioni sostanziali» le omissioni e gli errori che incidono sulla determinazione e sul pagamento del tributo, violazioni rilevabili cioè sia in sede di liquidazione delle somme dovute in base alla dichiarazione prodotta, sia in sede di rettifica della stessa. Oltre alla distinzione tra violazioni «formali» e «sostanziali», esiste una terza distinzione che riguarda le violazioni di natura «potenzialmente sostanziale», in quanto al momento in cui il contribuente esegue il ravvedimento non si sono ancora manifestate. Insomma, l'errore è di natura sostanziale solo sulla carta (si veda la circolare 77/E del 3 agosto 2001).

7 giugno 2010 Salvina Morina e Tonino Morina